

**Audience publique du 2 février 2009**

Recours formé par  
Monsieur ..., :::,  
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes  
en matière d'impôt sur le revenu

---

**JUGEMENT**

Vu la requête inscrite sous le numéro 24367 du rôle et déposée le 8 mai 2008 au greffe du tribunal administratif par Monsieur ..., médecin, demeurant à L-..., portant recours, non autrement qualifié, contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 12 février 2008 ayant rejeté comme non fondée sa réclamation dirigée contre le bulletin de l'impôt sur le revenu des personnes physiques de l'année 2004, émis le 20 avril 2006 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 7 octobre 2008 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision entreprise ;

Entendu le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Monsieur ... en ses explications et Monsieur le délégué du gouvernement Claude Lick en sa plaidoirie.

---

Le bureau d'imposition Esch/Alzette 2 de la section des personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « *le bureau d'imposition* », émit en date du 20 avril 2006 à l'égard de Monsieur ... un bulletin de l'impôt sur le revenu relatif à l'année 2004.

Par courrier daté du 18 juillet 2006, Monsieur ... introduisit une réclamation à l'encontre de ce bulletin d'impôt. Par courrier du 27 décembre 2007, Monsieur ... fournit au directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « *le directeur* », des pièces et explications supplémentaires suite à sa réclamation.

Par décision datée du 12 février 2008, le directeur rejeta ladite réclamation comme non fondée. Le corps de ladite décision est libellé comme suit :

*« Vu la requête introduite le 25 juillet 2006 par le sieur ..., demeurant à L-..., pour réclamer contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2004, émis le 20 avril 2006;*

*Vu le dossier fiscal;*

*Vu la mise en état, en vertu des §§ 243, 244 et 171 de la loi générale des impôts (AO), du 23 novembre 2007 ainsi que la réponse y relative du réclamant entrée le 31 décembre 2007;*

*Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO);*

*Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit dans les forme et délai de la loi; qu'elle est partant recevable;*

*Considérant que le réclamant fait grief au bureau d'imposition, d'une part, de ne pas avoir déduit l'intégralité des frais de voiture déclarés dans le cadre de l'exercice d'une profession libérale et, d'autre part, d'avoir mis en compte un revenu provenant de la location de biens supérieur à celui qu'il avait déclaré; qu'il demande également la révision des bulletins émis pour des années antérieures pour tenir compte de primes versées en vertu d'un contrat de prévoyance-vieillesse visé à l'article 111bis de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.);*

*Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux moyens et conclusions du requérant, la loi d'impôt étant d'ordre public;*

*qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé (décision dir. du 21.5.1993 n° C 7444 du rôle);*

*qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique;*

## *1.*

*Considérant que pour l'année litigieuse le réclamant, demeurant à ... et engagé à titre de médecin interniste au Centre de Rééducation de l'Hôpital de la Ville de Dudelange et au Centre Hospitalier de la Ville d'Esch-sur-Alzette, avait déclaré des frais d'utilisation de sa voiture privée de 16.554,23 euros et un forfait pour frais de déplacements de 386,71 euros, comme constituant des dépenses d'exploitation, provoquées exclusivement par son activité professionnelle au sens de l'article 91 L.I.R.; qu'il avait diminué ce total d'un montant de 2.157,47 euros pour tenir compte de ses déplacements privés;*

*Considérant que l'article 91 L.I.R. ne fait que ranger dans une catégorie de revenus particulière le bénéfice engendré par certaines activités qui, à défaut de cette mesure, seraient considérées comme bénéfice commercial; que d'ailleurs, en application de l'article 93, numéro 1 L.I.R., les dispositions des articles 16 à 60 L.I.R., concernant le bénéfice commercial, sont également applicables à l'endroit du bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale;*

*Considérant que le règlement grand-ducal du 28 décembre 1990 portant exécution de l'article 46 numéro 9 L.I.R. tel qu'il a été modifié par le règlement grand-ducal du 28 février 1999 n'admet la déduction des dépenses en rapport avec le déplacement du contribuable entre son domicile et le lieu de son activité qu'à concurrence d'une déduction forfaitaire qui est fonction de l'éloignement entre le chef-lieu de la commune du domicile et de celle de son lieu de travail;*

*qu'en l'espèce, le réclamant habite à ... et travaille, selon ses propres dires, un jour sur deux soit à l'Hôpital de Dudelange soit à celui d'Esch-sur-Alzette; qu'aux termes de l'article 2, alinéa 3 du règlement énoncé ci-avant, en cas de simultanéité, dans le chef d'un même contribuable, de plusieurs entreprises ou exploitations il y a lieu de tenir compte du lieu de l'activité le plus éloigné du domicile du contribuable; que dans le cas présent, la distance à considérer, répondant à cette exigence est celle de ... à Dudelange qui comprend 9 unités, celle de ... à Esch-sur-Alzette ne correspondant qu'à 4 unités;*

*que dès lors, pour ces déplacements journaliers entre le domicile et le lieu de travail, le réclamant a droit à des frais couvrant lesdits déplacements d'un montant de 891 euros (9 unités x 99);*

*Considérant que les dépenses occasionnées par l'utilisation de la voiture privée pour d'autres déplacements en rapport direct avec l'exercice de la profession du contribuable, à savoir visites de malades, urgences et gardes à la clinique, participation à des séminaires, voyages à l'étranger, rentrent dans les dépenses d'exploitation déductibles par application de l'article 45 alinéa 1<sup>er</sup> L.I.R.;*

*Considérant que le réclamant avait été invité à présenter des pièces à l'appui concernant les frais de congrès et de séminaires, tout en joignant le détail du déroulement avec les programmes respectifs;*

*qu'il y a répondu en déclarant n'être plus en possession de tous les programmes de ces séminaires; qu'il a joint uniquement le programme d'une «journée de cardiologie» qui s'est déroulée à l'université libre de Bruxelles et celui d'un «update on clinical implications of Belgian Diabetological Research» tenu au «Sheraton Zaventem Hotel» sans fournir aucune pièce à l'appui ni de sa présence audits séminaires ni des frais déclarés de 2.316,03 euros, en rapport avec la visite de congrès et séminaires;*

*Considérant qu'aux termes de l'article 45 L.I.R sont considérées comme dépenses d'exploitation déductibles les dépenses provoquées exclusivement par l'entreprise alors qu'en vertu de l'article 12 L.I.R. les dépenses de train de vie du contribuable ne sont pas déductibles; toutefois pour être déductibles il faut pouvoir documenter leur existence par des moyens probants;*

*Considérant que les frais concernant les déplacements sont en principe déductibles, sous réserve de la présentation d'éléments de preuve établissant leur relation avec les revenus professionnels; qu'un carnet de bord dûment tenu est susceptible de constituer un tel élément et permet une séparation nette, aisément et objectivement contrôlable entre déplacements privés et professionnels; qu'il permet, de plus, de distinguer entre les déplacements professionnels entre le domicile et le lieu de travail et les autres déplacements professionnels;*

*Considérant qu'en l'espèce le réclamant n'a pas présenté de carnet de bord mais un tableau récapitulatif, intitulé "Frais de voiture 2004" dont les données, reprises ci-dessous, ne sont cependant pas sans équivoque, comme il en résulte un total de 696 jours, sans que le réclamant ne soit en mesure d'expliquer plus concrètement ses chiffres :*

<i>Quotidiens</i>	227	4	7	6.356
<i>Quotidiens we</i>	90	2	7	1.260
<i>Congés</i>	49	0	0	0
<i>Gardes we</i>	8	8	7	448
<i>Gardes sem.</i>	26	4	7	728
<i>Assistance op</i>	34	2	7	476
<i>Congrès</i>				5.506
<i>Fortbildung</i>	16	2	25	800
<i>VAD</i>	31	1	7	217
<i>Dudelange</i>	198	2	16	6.336
<i>Dudelange Urgences</i>	7	2	16	224
<i>Somme</i>				22.351

*qu'il en résulte que le récapitulatif n'est pas fiable mais qu'on peut en conclure néanmoins, qu'en l'espèce le réclamant n'entreprend pas de visite de malade à domicile et qu'il y a lieu d'éliminer les déplacements en voiture pour les congrès, faute d'avoir présenté les justificatifs requis;*

*Considérant qu'aux termes de l'article 12 L.I.R. certaines dépenses sont expressément exclues de la déduction; que si le catalogue de l'article 12 L.I.R. a surtout la valeur d'une mise au point en clarifiant le régime des dépenses faites dans l'intérêt du ménage, des libéralités, des amendes et de certains impôts, la deuxième phrase de l'article 12 (1) L.I.R. tranche les conflits de qualification en englobant purement et simplement dans une catégorie de dépenses non déductibles toutes les dépenses de train de vie occasionnées par la position économique ou sociale du contribuable, même lorsqu'elles sont faites en vue de profiter ou sont susceptibles de profiter à sa profession;*

*qu'il en résulte que, si une dépense répond à cette définition, elle n'est pas déductible, quelle que soit par ailleurs l'utilité qu'elle peut avoir pour la profession du contribuable; qu'il est prohibé, en particulier, de ventiler le montant de la dépense en une part privée et une part professionnelle en vue d'une qualification séparée, le législateur ayant précisément voulu couper court aux problèmes de preuve soulevés par une telle ventilation; que ce n'est donc qu'à titre exceptionnel et pour des motifs d'équité propres à chaque espèce qu'il admet une ventilation, à condition que la séparation des parts privée et professionnelle ne dépende pas d'une estimation sommaire mais repose sur des données objectives et faciles à vérifier;*

*Considérant qu'en présence d'une part importante de frais non déductibles dont le montant n'a pas pu être établi avec toute la précision, faute de données fournies par le réclamant, la décision du bureau d'imposition d'accorder des frais de déplacement, y compris le minimum forfaitaire de 891 euros, d'un montant de 3.000 euros pour l'année litigieuse, ne donne pas lieu à critique;*

2.

*Considérant que le revenu critiqué provenant de la location de biens, résultant des copropriétés "...-..." et "... consorts", a été établi séparément conformément au § 215, alinéa 2, numéro 2 AO par le bureau d'imposition compétent;*

*Considérant qu'en vertu du paragraphe 218 alinéa 2 AO, les bases fixées par un bulletin d'établissement séparé sont reprises dans le bulletin d'impôt individuel du contribuable concerné, en vue de la fixation de la cote de l'impôt sur le revenu lui applicable;*

*Considérant qu'une imposition qui est assise en tout ou en partie sur des bases fixées par établissement séparé ne peut être attaquée pour le motif que ces bases d'imposition seraient inexactes;*

*Considérant qu'une telle réclamation ne peut être formée en vertu du § 232 alinéa 2 AO que contre le bulletin portant établissement séparé, en l'espèce notamment les bulletins d'établissement séparés des copropriétés désignées ci-avant;*

*Considérant d'ailleurs que si le bulletin d'établissement séparé a fait l'objet d'une réclamation, sa réformation entraînera d'office un redressement du bulletin d'impôt établi sur base dudit bulletin d'établissement conformément au § 218 alinéa 4 AO;*

### *3.*

*Considérant que le réclamant demande également de revoir ses impositions antérieures; qu'il résulte cependant de l'instruction que le bulletin pour l'impôt sur le revenu de l'année 2003 a été émis en date du 20 juillet 2005 et celui concernant l'année 2002, en date du 19 mai 2004;*

*Considérant qu'aux termes des §§ 245 et 246 AO, dont la règle a été reprise dans l'instruction sur les voies de recours jointe aux bulletins entrepris, le délai de réclamation est de trois mois et court à partir de la notification;*

*qu'en vertu de l'article 2 du règlement grand-ducal du 24.10.1978 portant exécution du § 211 AO, la notification est présumée accomplie le troisième jour ouvrable qui suit la remise de l'envoi à la poste;*

*qu'en tout état de cause, la présente requête, datée le 18 juillet 2006 et entrée le 25 juillet 2006 n'a donc pas été introduite dans le délai légal de réclamation, lequel a expiré le 17 août 2004 respectivement le 25 octobre 2005; qu'aux termes du § 83 AO le délai de réclamation est un délai de forclusion et qu'aux termes du § 252 AO la réclamation tardive est irrecevable;*

*Considérant que pour le surplus, l'imposition est conforme à la loi et aux faits de la cause et n'est d'ailleurs pas contestée ;*

*PAR CES MOTIFS,*

*reçoit la réclamation en la forme ;*

*la rejette comme non fondée. »*

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 8 mai 2008, Monsieur ... a introduit un recours contentieux contre la décision directoriale du 12 février 2008.

Le tribunal est en premier lieu amené à constater que Monsieur ... n'a pas qualifié son recours.

Cette circonstance en elle-même n'est cependant pas de nature à entraîner l'irrecevabilité ou la nullité du recours, étant donné que l'indication dans la requête s'il s'agit d'un recours en réformation ou en annulation, n'est pas exigée à peine de nullité par la loi (cf. trib. adm. 20 décembre 2000, n° 12192 du rôle, Pas. adm. 2008, V° Procédure contentieuse, n° 309). Il est par ailleurs admis que si la requête introductive d'instance omet d'indiquer si le recours tend à la réformation ou à l'annulation de la décision critiquée, il y a lieu d'admettre que le demandeur a entendu introduire le recours admis par la loi (cf. trib. adm. 18 janvier 1999, n° 10760 du rôle, Pas. adm. 2008, V° Impôts, n° 536).

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation de sa part contre un bulletin de l'impôt sur le revenu.

Le tribunal est partant compétent pour connaître d'un recours en réformation dirigé contre la décision directoriale du 12 février 2008.

Le délégué du gouvernement conclut à l'irrecevabilité du recours à un double titre. Il soutient en premier lieu que le recours serait irrecevable, au motif qu'il ne s'agirait pas d'un recours adressé au tribunal administratif, mais d'une demande adressée au directeur. D'autre part, le délégué du gouvernement soutient que les faits et moyens invoqués ne seraient pas clairement indiqués, et qu'il ne serait pas expliqué en quoi la décision litigieuse ferait grief.

Le demandeur n'a pas pris position par rapport à ces moyens.

C'est à tort que le délégué du gouvernement fait valoir que la requête devrait encourir l'irrecevabilité au motif qu'elle s'analyserait en une demande adressée au directeur. Il est constant que le recours introduit par le demandeur a été déposé au greffe du tribunal administratif et non pas auprès du directeur. Il est exact que le demandeur n'a pas expressément mentionné dans son recours que celui-ci est adressé au tribunal administratif. Or, l'article 1<sup>er</sup> de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, ci-après désignée par « *la loi du 21 juin 1999* », ne requiert pas que la requête en elle-même mentionne, sous peine d'irrecevabilité, qu'elle est introduite auprès du tribunal administratif, du moment qu'elle est effectivement déposée au greffe de ce tribunal. Le fait que la requête s'adresse à « *Monsieur le Directeur des Contributions* » ne porte pas à conséquence à cet égard, dans la mesure où le recours a été déposé valablement au greffe du tribunal administratif.

Le tribunal est encore amené à constater que le demandeur, après avoir précisé la décision entreprise, soulève des critiques par rapport à trois points de la décision directoriale qui lui font grief, à savoir la question de la prise en compte de frais de route, la question de

l'imposition d'un revenu provenant de la location de biens, ainsi que la question de la révision des impositions antérieures concernant un contrat de prévoyance-vieillesse.

Conformément à l'article 1<sup>er</sup> de la loi du 21 juin 1999 il suffit que l'exposé des faits et des moyens soit sommaire et conformément à l'article 29 de la même loi « *l'inobservation des règles de procédure n'entraîne l'irrecevabilité de la demande que si elle a pour effet de porter atteinte aux droits de la défense* ». S'il est vrai que les explications fournies par le demandeur à l'appui de son recours auraient pu être plus explicites, il n'en reste pas moins que le délégué du gouvernement ne saurait raisonnablement argumenter qu'au regard des termes de la requête, ensemble les pièces versées par le demandeur, il n'aurait pas pu utilement préparer la défense de l'Etat. Il faut en conclure que la requête introductive d'instance indique à suffisance de droit l'objet de la demande, les faits, ainsi que les moyens à l'appui du recours.

Les moyens soulevés par le délégué du gouvernement et mettant en cause la recevabilité du recours sont dès lors à écarter pour ne pas être fondés.

Le recours en réformation, par ailleurs introduit dans le délai prévu par la loi, est dès lors recevable.

Tel qu'il a été exposé ci-dessus, le demandeur invoque à l'appui de son recours trois critiques à l'égard de la décision directoriale litigieuse, les critiques se rapportant à la question de la prise en compte de frais de route, à la question de l'imposition d'un revenu provenant de la location de biens, ainsi qu'à la révision des impositions antérieures concernant un contrat prévoyance-vieillesse.

Quant aux frais de route, le demandeur donne des explications sur le tableau des frais de route remis par lui au bureau d'imposition, et fait valoir que depuis la fusion des hôpitaux d'Esch/Alzette et de Dudelange, il serait en plus de son activité quotidienne à Esch/Alzette affecté à l'hôpital de Dudelange, en moyenne un jour sur deux, pour la visite des patients hospitalisés. A l'appui de son argumentation, il verse un plan des visites de l'année 2004 concernant son activité à l'hôpital de Dudelange. Il critique que les dépenses supplémentaires du fait de ses déplacements à Dudelange n'ont pas été prises en considération, puisque le même forfait aurait été retenu par le bureau d'imposition que les années précédentes, durant lesquelles il aurait travaillé exclusivement à Esch/Alzette. A ce titre, le demandeur fait valoir un surplus de 6560 km en 2004. Le demandeur revendique une imposition des frais de route similaire à celle appliquée aux médecins généralistes, qui semblerait se baser essentiellement sur le constat que ceux-ci font des visites à domicile, au motif qu'il ferait aussi des visites à domicile. Quant aux frais de déplacement pour séminaires, le demandeur expose qu'il ne serait pas possible de verser des preuves, étant donné qu'aucun certificat ne serait émis par les conférenciers.

Quant aux revenus provenant de la location de biens, le demandeur fait valoir que les bureaux d'imposition d'Esch et de Dudelange auraient pris en compte deux copropriétés (copropriété « ...-... » et copropriété « ... *consorts* »), alors qu'en réalité il s'agirait d'une seule copropriété, étant entendu que les consorts « ...-... » seraient les héritiers de « ... *consorts* ». Le bureau d'imposition aurait pris en compte une copropriété au n° 49, rue de l'Usine à Rumelange et une copropriété au n° 42, rue de l'Usine à Rumelange, tandis que la maison de son grand-père serait située au n° 42. Il en conclut que le bureau d'imposition aurait procédé à une imposition d'un loyer « *en double* ».

Quant à la demande de révision des impositions concernant les années antérieures en rapport avec un contrat de prévoyance-vieillesse, le demandeur précise qu'il aurait fait valoir les primes à la fois de son propre contrat que celles du contrat de son épouse. Il admet ne pas avoir versé la copie de son propre contrat de prévoyance-vieillesse, mais insiste sur le fait que cette copie n'aurait jamais été demandée par le bureau d'imposition. Il souligne encore que du moment que la non-prise en compte des primes relatives à son propre contrat n'aurait pas été signalée dans la rubrique « *détail concernant l'imposition* », il n'aurait pas pu formuler une réclamation à ce titre. Il reproche ainsi une faute au bureau d'imposition, et demande la prise en considération du préjudice en résultant.

Le délégué du gouvernement renvoie, quant aux frais de route, à l'article 2, alinéa 3 du règlement grand-ducal du 28 décembre 1990 portant exécution de l'article 46 n° 9 de la loi modifiée du 4 novembre 1967 sur l'impôt sur le revenu, ci-après désignée « *LIR* », qui s'opposerait à une double déduction forfaitaire des frais de route. Il relève encore que le demandeur ne fournirait aucune pièce supplémentaire pour appuyer ses dires.

Quant aux revenus provenant de la location de biens et quant à la révision des impositions antérieures, le délégué du gouvernement fait valoir que le demandeur n'apporterait aucun élément pouvant justifier un relevé de forclusion, tout en soutenant que les doléances du demandeur seraient tardives.

Le premier grief soulevé par le demandeur a trait aux frais de route. En l'espèce, le bureau d'imposition a retenu un montant de 3.000 EUR à titre de frais de voiture, y compris les frais de trajet entre le domicile et le lieu d'exploitation, tandis que le demandeur a fait valoir, d'un côté, un forfait de 386,71 EUR et, de l'autre côté, un montant de 6.164,21 EUR à titre de frais, auquel il faut ajouter un montant de 10.390,02 EUR à titre d'amortissements pour voiture, et dont il a déduit la part privée des frais de voiture de 2.157,47 EUR.

Rappelons qu'aux termes de l'article 93 LIR les dispositions des articles 16 à 60 LIR sont applicables en présence d'un bénéfice provenant d'une profession libérale, tel que c'est le cas en l'espèce, le demandeur étant médecin spécialiste.

Quant au régime des dépenses d'exploitation, l'article 46 n° 9 LIR dispose que « *rentrent parmi les dépenses d'exploitation (...) sous réserve de ne pas conduire à une perte, les dépenses en rapport avec le déplacement du contribuable entre son domicile et le lieu de son activité, dans les limites et sous les conditions à prévoir par règlement grand-ducal* ». Le règlement grand-ducal du 28 décembre 1990 portant exécution de l'article 46 n° 9 LIR dispose en son article 1<sup>er</sup> que « *les dépenses en rapport avec le déplacement du contribuable entre son domicile et le lieu de son activité ne sont admises en déduction du résultat d'exploitation de l'exercice qu'à concurrence d'une déduction forfaitaire établie d'après les dispositions de l'article 2* ». En vertu de l'article 2 du prédit règlement, la déduction forfaitaire est déterminée en fonction de l'éloignement entre le chef-lieu de la commune sur le territoire de laquelle le contribuable a son domicile et celui de son lieu de travail. L'article 2 (3) du prédit règlement prévoit l'hypothèse de plusieurs exploitations, en ce sens qu'il sera tenu compte du lieu de l'activité le plus éloigné du domicile du contribuable.

Au regard des dispositions qui précèdent, c'est à bon droit que le directeur a décidé que les frais de voiture se rapportant au trajet entre le domicile du demandeur et le lieu de l'exploitation, ne sont déductibles qu'à concurrence du forfait tel que prévu au prédit



règlement du 28 décembre 1990 et dans les conditions prévues audit règlement. Dans la mesure où le demandeur est affecté à deux hôpitaux situés à Esch/Alzette, respectivement à Dudelange, c'est également à bon droit qu'en l'espèce, il a été tenu compte, dans la détermination du forfait, de la distance la plus éloignée de ces lieux d'exploitation par rapport au domicile du demandeur. Le demandeur ne saurait partant être suivi dans son argumentation élaborée sur base du constat qu'il exerce son activité dans deux hôpitaux différents, afin de voir augmenter le forfait ainsi retenu, au-delà des conditions des dispositions légales et réglementaires précitées.

Il convient cependant d'examiner si les frais de voiture, dont se prévaut le demandeur, et qui sont autres que ceux visant le trajet entre son domicile et le lieu de son exploitation, peuvent être pris en considération en l'espèce à titre de dépenses d'exploitation. Le demandeur fait plus particulièrement état de frais de voiture supplémentaires du fait de déplacements entre les hôpitaux d'Esch/Alzette et de Dudelange un jour sur deux, de frais de visite à domicile, de frais de déplacement dans le cadre de la participation à des séminaires et de visites urgentes.

Notons de prime abord que compte tenu du fait que le bureau d'imposition a accepté un certain montant à titre de frais d'exploitation, le principe même de l'existence de tels frais à charge du demandeur n'est pas litigieux, seule la proportion des frais susceptibles d'être déduits à titre de frais d'exploitation étant contestée par le demandeur.

Aux termes de l'article 45 (1) LIR « *sont considérées comme dépenses d'exploitation déductibles les dépenses provoquées exclusivement par l'entreprise* ».

Les dépenses d'exploitation répondant à la définition générale ne connaissent pas de limitation quant à leur montant.

Néanmoins, en cas d'utilisation partielle pour des besoins professionnels d'une voiture, utilisée également à des fins privées, les frais y relatifs ne peuvent utilement être retenus en tant que dépenses d'exploitation que pour autant que le contribuable établisse la cause professionnelle de ces frais et uniquement dans la proportion de l'utilisation effective de la voiture au bénéfice de l'exploitation, en l'occurrence de l'activité professionnelle de médecin, en dehors des trajets entre le domicile et le lieu d'exploitation de l'entreprise. A cet égard, il appartient encore au contribuable d'établir concrètement cette proportion d'utilisation au service de son exploitation (voir en ce sens trib. adm. 24 février 2000, n°11061 du rôle, Pas. adm. 2008, V° Impôts, n° 103; trib. adm. 21 février 2001, n° 12028 du rôle, Pas. adm. 2008, V° Impôts, n° 107 ; trib. adm. 12 février 2003, n° 14855 du rôle, Pas. adm. 2008, V° Impôts, n°108).

Or, force est de constater que le demandeur reste en défaut de soumettre au tribunal des éléments de preuve concrets, tel qu'un carnet de route ou un moyen de preuve équivalent, de nature à démontrer la proportion exacte des trajets professionnels dont il se prévaut. S'il est certes vrai que le tableau versé par le demandeur reprend le nombre et la nature des trajets, il n'en reste pas moins que ce tableau, à lui seul, ne saurait être considéré comme suffisant, alors que non seulement il fait la confusion entre les trajets entre le domicile et le lieu d'exploitation, qui sont couverts par le forfait prévu à l'article 46 n° 9 LIR, mais encore puisque les indications générales y figurant ne sont pas vérifiables. Plus particulièrement quant aux frais de déplacements pour congrès et séminaires, le demandeur admet lui-même qu'il ne dispose pas de preuves à ce titre. Quant aux visites à domicile, notons qu'en l'espèce,

le demandeur exerce son activité dans un hôpital, de sorte qu'à défaut de preuve concrète quant à la réalité et quant à l'importance des visites à domicile, il ne saurait faire valoir des frais à ce titre en tant que dépenses d'exploitation. Quant aux frais visant les trajets entre les deux hôpitaux, il est certes vrai que le demandeur verse un plan des visites pour l'année 2004, qui précise les dates auxquelles le demandeur était de service à l'hôpital de Dudelange. Néanmoins ce plan n'établit pas, à lui seul, que le demandeur était ces jours affecté aux deux hôpitaux et qu'il a effectué des trajets entre les deux établissements, étant entendu que le trajet entre le domicile et le lieu d'exploitation est couvert par le forfait prévu à l'article 46 n° 9 LIR. Dans ces conditions, le demandeur est resté en défaut d'établir que les frais de voiture qu'il entend déduire à titre de dépenses d'exploitation vont au-delà du forfait accepté par le bureau d'imposition à ce titre. Le simple fait que le forfait admis par le bureau d'imposition est resté le même que celui admis les années précédentes, bien que le demandeur soit affecté à un deuxième lieu d'exploitation, n'est pas de nature à énerver cette conclusion, alors que le contribuable doit établir les frais qu'il entend déduire de ses recettes d'exploitation pour chaque année prise individuellement.

Il s'ensuit que le moyen en rapport avec les frais de voiture est à rejeter.

Le deuxième reproche formulé par le demandeur a trait à un revenu provenant de la location de biens, et qui aurait été fixé par bulletin d'établissement commun séparé conformément au paragraphe 215 AO. Le demandeur relève qu'un revenu provenant de la location de biens aurait été pris deux fois en considération par le bureau d'imposition, alors que d'après le demandeur les copropriétés auxquelles le bureau d'imposition se serait référé constitueraient en réalité une seule et même copropriété. Le délégué du gouvernement soulève la tardivité de cette contestation, étant entendu que le directeur avait invoqué le paragraphe 232 (2) AO, en ce que le demandeur n'aurait pu intenter un recours que contre les bulletins d'établissement séparés et en commun.

Il ressort du dossier fiscal que deux bulletins d'établissement en commun ont été établis visant une copropriété « ...-... » et une copropriété « ... consorts », et que les revenus ainsi fixés ont été repris par le bureau d'imposition dans le cadre de l'établissement du bulletin d'imposition pour l'année 2004.

Aux termes du paragraphe 232 (2) AO, « *liegen einem Steuerbescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid oder in einem Steuermessbescheid getroffen worden sind, so kann der Steuerbescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die in dem Feststellungsbescheid oder in einem Steuermessbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend seien. Dieser Einwand kann nur gegen den Feststellungsbescheid oder gegen den Steuermessbescheid erhoben werden* ».

Il se dégage de cette disposition légale qu'un moyen tendant à énerver le bien-fondé de la fixation des bases d'imposition contenues dans un bulletin d'établissement séparé et en commun de revenus ne peut pas être soulevé dans le cadre d'un recours contre le bulletin individuel de l'impôt sur le revenu reprenant le revenu ainsi imputé au contribuable, respectivement dans le cadre d'un recours sur réclamation contre ce bulletin, mais doit être soumis dans le cadre d'une voie de recours dirigée directement contre ledit bulletin d'établissement (trib. adm. 11 février 2004, n° 16698 du rôle, Pas. adm. 2008, V° Impôts, n° 578). S'il est vrai que le moyen de forclusion soulevé par le délégué du gouvernement ne saurait être retenu en l'espèce, faute de preuve d'une notification valable au demandeur des bulletins d'établissements en commun, il n'en reste pas moins que le moyen du demandeur,

visant la reprise par le bureau d'imposition de revenus provenant d'une location de biens, doit être rejeté, étant donné qu'au regard des principes dégagés ci-dessus, les contestations relatives au revenu commun provenant de la location de biens et fixé dans des bulletins d'établissement séparés et en commun doivent être écartées comme n'étant pas pertinentes dans le cadre du présent litige, qui a pour objet un recours contre une décision sur réclamation contre le bulletin d'imposition pour l'année 2004.

Le troisième grief soulevé par le demandeur a trait à une non-prise en considération des frais relatifs à un deuxième contrat de prévoyance-vieillesse, non pas dans le bulletin relatif à l'année 2004, qui est litigieux en l'espèce, mais dans les bulletins relatifs aux années antérieures, sans que le demandeur précise d'ailleurs dans son recours quelles sont les années visées. Le délégué du gouvernement soulève la tardivité de ce moyen.

Indépendamment de la question de savoir si le demandeur est encore recevable d'attaquer *ratione temporis* les bulletins d'impôt visant les années 2002 et 2003, - qui d'après les pièces soumises au tribunal semblent être les années litigieuses et auxquelles le directeur s'est référé dans sa décision -, ou si les délais de recours sont expirés, force est au tribunal de constater que la réclamation du demandeur du 18 juillet 2006 est expressément dirigée contre le bulletin d'imposition de l'année 2004. Dans le cadre du présent recours, dirigé contre la décision directoriale prise suite à cette réclamation, le demandeur ne saurait formuler que des griefs à l'égard du prédit bulletin visant l'année 2004, et ne saurait formuler des griefs propres à des bulletins d'imposition contre lesquels il n'a introduit aucune réclamation.

Même à supposer que la réclamation du 18 juillet 2006 puisse, malgré les termes pourtant clairs employés par le demandeur, être considérée comme introduite également contre les bulletins des années 2002 et 2003, le demandeur était, au 18 juillet 2006, date de sa réclamation, forclos à attaquer ces bulletins émis le 19 mai 2004, respectivement le 20 juillet 2005. Cette conclusion n'est pas éternisée par le moyen du demandeur, suivant lequel les délais de recours n'auraient pas commencé à courir, étant donné que, contrairement aux exigences du paragraphe 211 (2) AO, les bulletins n'auraient pas indiqué que le bureau d'imposition n'a pas pris en compte le deuxième contrat de prévoyance-vieillesse. En effet, notons d'abord que le demandeur ne conteste pas la notification, respectivement la réception des bulletins en question conformément aux indications contenues dans la décision directoriale attaquée, mais se limite à invoquer une violation du prédit paragraphe 211 (2) AO. Or, un défaut de communication des points sur lesquels un bulletin d'impôt s'écarte des déclarations d'un contribuable n'a pas pour effet de reporter le point de départ du délai de réclamation à l'encontre du bulletin en cause, étant entendu que le paragraphe 211 (2) AO, en retenant qu'un bulletin d'impôt doit obligatoirement comporter l'indication des points sur lesquels l'imposition s'écarte de la déclaration d'impôt, érige l'existence et l'indication d'une motivation valable en une question relative à la validité du bulletin, mais non pas en un motif pour empêcher le délai de réclamation à courir ou pour l'interrompre (trib. adm. 3 mars 2005, n°18186, Pas. adm. 2008, V° Impôts, n° 444).

Le grief soulevé en rapport avec la non-prise en compte d'un contrat de prévoyance-vieillesse ne saurait dès lors utilement être invoqué afin de remettre en cause la décision directoriale litigieuse.

Au regard des développements qui précèdent, le recours en réformation doit être rejeté comme non fondé.

**Par ces motifs,**

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant contradictoirement ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare non justifié, partant en déboute ;

condamne le demandeur aux frais.

Ainsi jugé par :

Carlo Schockweiler, premier vice-président,  
Martine Gillardin, premier juge,  
Annick Braun, juge,

et lu à l'audience publique du 2 février 2009 par le premier vice-président, en présence du greffier Claude Legille.

s. Claude Legille

s. Carlo Schockweiler